YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
11 päivänä kesäkuuta 1996 *

Asiassa C-2/94,

jonka College van Beroep voor het Bedrijfsleven (Alankomaat) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Denkavit Internationaal BV,

Galveston BV,

Heklicht Scheepvaartbelangen BV,

C. Roeleveld Beheer BV ym.,

R. J. Schippefelt,

Sigarenhandel Ben Sterk vof,

J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

vastaan

Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Midden-Gelderland,

Kamer van Koophandel en Fabrieken voor 's-Gravenhage,

Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam,

Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Utrecht en Omstreken,

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat C. N. Kakouris, D. A. O. Edward, J. P. Puissochet (esittelevä tuomari) ja G. Hirsch sekä tuomarit G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, P. Jann, H. Ragnemalm ja L. Sevón,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Denkavit Internationaal BV, edustajanaan johtaja H. R. Buys,

— Heklicht Scheepvaartbelangen BV, edustajanaan asianajaja A. J. H. W. M. Versteeg, Amsterdam,

— R. J. Schippefelt, edustajanaan neuvonantaja W. F. Mars,

— pääasian vastaajat, edustajinaan asianajajat C. J. J. C. van Nispen, Haag, ja E. H. Pijnacker Hordijk, Amsterdam,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Tanskan hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön osastopäällikkö P. Biering,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja P. Kamarineas, apulaisulkoministerin erityisneuvonantaja A. Rokofyllou ja valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen edustaja M. Basdeki,

— Yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Lucinda Hudson, jota avustavat barrister S. Richards ja barrister R. Thompson,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies B. J. Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Denkavit Internationaal BV:n, edustajanaan asianajaja I. L. Buys, Utrecht; Heklicht Scheepvaartbelangen BV:n, edustajanaan asianajaja A. J. H. W. M. Versteeg; pääasian vastaajien, edustajinaan asianajajat C. J. J. C. van Nispen ja E. H. Pijnacker Hordijk; Tanskan hallituksen, asiamiehenään P. Biering; Kreikan hallituksen, asiamiehinään P. Kamarineas, A. Rokofyllou ja M. Basdeki; Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön avustava oikeudellinen neuvonantaja M. Fierstra; Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies L. Nicoll, jota avustavat D. Wyatt, QC, ja R. Thompson; ja komission, asiamiehenään B. J. Drijber, 30.1.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.3.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 College van Beroep voor het Bedrijfsleven on esittänyt 23.11.1993 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 5.1.1994, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25, jäljempänä direktiivi 69/335/ETY) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset koskevat riita-asiaa Denkavit Internationaal (jäljempänä Denkavit), Galveston, Heklicht Scheepvaartbelangen, C. Roeleveld Beheer ym., R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk vof ja J. H. van Werkhoven Holding Maarssen vastaan pääasian vastaajat, jotka ovat Midden-Gelderlandin, Haagin, Amsterdamin ja Utrechtin ja sen ympäristön kauppa- ja teollisuuskamareita, ja tässä asiassa on kysymys kaupparekisterimaksuista.

3 Pääasian oikeudenkäyntiasiakirjoista käy ilmi, että Alankomaissa kauppa- ja teollisuuskamareiden on muutetun 26.7.1918 annetun kaupparekisterilain (jäljempänä laki) 1 pykälän mukaan pidettävä ja hoidettava oman hallinnollisen alueensa kaupparekisteriä.

4 Lain 1 pykälän 1 momentin mukaan kaupparekisteriin on merkittävä kaikki yritykset, joilla

a) on kotipaikka Alankomaissa tai

b) joilla on sivuliike Alankomaissa — — tai

c) joita edustaa Alankomaissa kauppaedustaja.

Yritykset merkitään sen alueen kauppa- ja teollisuuskamarin pitämään kaupparekisteriin, johon yritykset ovat sijoittautuneet tai jossa niillä on sivuliike.

5 Lisäksi lain 1 pykälän 7 momentin mukaan kaikki osakeyhtiöt, rajavastuuyhtiöt, osuuskunnat, keskinäiset vakuutusyhtiöt sekä eurooppalaisesta taloudellisesta etuyhtymästä (ETEY) 25 päivänä heinäkuuta 1985 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2137/85 (EYVL L 199, s. 1) mukaiset taloudelliset etuyhtymät, joiden sääntömääräinen kotipaikka on Alankomaissa, on rekisteröitävä.

6 Lain 9 pykälän c kohdan mukaan "kun lain 1 pykälän 7 momentissa tarkoitettu oikeushenkilö omistaa yrityksen, joka on rekisteröity sellaisessa kauppa- ja teollisuuskamarissa, jonka alueella tällä oikeushenkilöllä on sääntömääräinen kotipaikkansa, yrityksen rekisteröiminen mainittuun kauppa- ja teollisuuskamariin merkitsee myös sen omistavan oikeushenkilön rekisteröintiä".

7 Yhtiöille ei ole olemassa erillistä rekisteriä. Siten Alankomaiden kaupparekisterillä on kaksinkertainen tehtävä: yhtäältä sen on yhtiörekisterinä täytettävä ne yhtiöiden oikeustoimien julkisuutta ja rekisteröintiä koskevat vaatimukset, joista säädetään niiden takeiden yhteensovittamisesta samanveroisiksi, joita jäsenvaltioissa vaaditaan perustamissopimuksen 58 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuilta yhtiöiltä niiden jäsenten sekä ulkopuolisten etujen suojaamiseksi, 9 päivänä maaliskuuta 1968 annetussa ensimmäisessä neuvoston direktiivissä 68/151/ETY (EYVL L 65, s. 8, jäljempänä direktiivi 68/151/ETY); toisaalta se muodostaa yritysrekisterinä yksittäisen kauppa- ja teollisuuskamarin alueelle sijoittautuneiden yritysten luettelon ja niitä koskevien taloudellisten tietojen lähteen.

8 Lain 22 pykälän mukaan kauppa- ja teollisuuskamarit kantavat vuosittain yrityksiltä niiden rekisteröinnistä maksun, jonka suuruuden toimivaltainen kauppa- ja teollisuuskamari määrää. Yritykset ryhmitellään yritykseen sidotun pääoman mukaan, josta on vähennetty tappiot. Kauppa- ja teollisuuskamari ei voi vaatia korkeampaa maksua, kuin kyseiselle yritysryhmälle on määrätty hallinnollisessa päätöksessä. Kauppa- ja teollisuuskamari voi kuitenkin, jos se arvioi yrityksen

kuuluvan toiseen ryhmään tai jos tämä on perusteltua yrityksen merkityksen vuoksi, luokitella yrityksen kuuluvaksi ryhmään, johon sovelletaan korkeampaa maksua kuin siihen ryhmään, johon kyseinen yritys ilmoitti kuuluvansa.

9 Lain 22 pykälän 6 momentin mukaan hallinnollisessa päätöksessä määrätty summa — joka oli 61 Hollannin guldenia (NLG) — on maksettava 1 pykälän 7 momentissa tarkoitetun oikeushenkilön rekisteröinnistä jokaisena kalenterivuotena, jonka aikana kyseinen oikeushenkilö on rekisteröity tai rekisteröitävä kaupparekisteriin. Tätä säännöstä ei ole sovellettava, jos oikeushenkilön omistaman yrityksen rekisteröinti merkitsee 9 pykälän c kohdan mukaisesti myös oikeushenkilön rekisteröintiä.

10 Lain 26 pykälän mukaan henkilön, jolle yritys kuuluu, on maksettava tämä maksu, tai jos kysymyksessä on lain 1 pykälän 7 momentissa tarkoitetun oikeushenkilön rekisteröinti, kyseinen oikeushenkilö vastaa maksusta. Jos useat henkilöt omistavat yrityksen, ne vastaavat maksusta yhteisvastuullisesti.

11 Pääasian kantajat, joista yhdenkään osalta maksu ei ole 61 NLG, ovat hakeneet muutosta ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa, koska kauppa- ja teollisuuskamarit ovat hylänneet niiden tekemät valitukset niitä koskevista kaupparekisterimaksuista tehdyistä päätöksistä.

12 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii ensiksi selvittämään kaupparekisterimaksun yhteensopivuutta direktiivin 69/335/ETY säännösten kanssa ottaen erityisesti huomioon yhdistetyissä asioissa C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, 20.4.1993 annetun yhteisöjen tuomioistuimen tuomion (Kok. 1993, s. I-1915, jäljempänä tuomio Ponente Carni).

13 Tuomioistuin kysyy seuraavaksi, että jos yhteisöjen tuomioistuin tulkitsisi direktiiviä 69/335/ETY siten, että riidanalaisen maksun kaltaisen maksun periminen on direktiivin vastaista, voiko kauppa- ja teollisuuskamari yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön ja erityisesti asiassa C-208/90, Emmott, 25.7.1991 annetun tuomion (Kok. 1991, s. I-4269) huomioon ottaen vedota sellaiseen kolmenkymmenen päivän määräajan kulumiseen, jota sovelletaan kaupan alan oikeussuojakeinoja koskevan lain mukaisessa muutoksenhaussa sellaista yhteisöä vastaan, joka vaatii lainvastaisesti perityiksi arvioimiensa maksujen palauttamista. Itse asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä käy ilmi, että tämä määräaika oli päättynyt, kun erityisesti Denkavit teki valituksensa.

14 College van Beroep voor het Bedrijfsleven on lykännyt ratkaisun tekemistä ja esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

"1 a) Onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa tulkittava siten, että siinä tarkoitettujen yhtiöiden, yhteenliittymien tai oikeushenkilöiden rekisteröinnissä perittävän veron lisäksi sellainen maksu, joka on maksettava vuosittain yrityksen (pakollisesta) rekisteröinnistä kauppa- ja teollisuuskamarissa ja jonka laskentaperusteena on yrityksen taloudellinen arvo, joka ilmenee ensi tilassa yritykseen sidotusta pääomasta, kuuluu automaattisesti edellä mainitun artiklan kiellon piiriin, vaikka yrityksen rekisteröintivelvollisuuden ja yrityksen omistavan oikeushenkilön oikeudellisen muodon välillä ei ole mitään yhteyttä?

b) Jos ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus on kielteinen:

Jos kysymyksessä 1 a tarkoitettu rekisteröinti merkitsee myös yrityksen omistajan osalta direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdan mukaisen muodollisuuden toteuttamista, voidaanko yrityksen rekisteröinnin perusteella

omistajalta perittävää maksua pitää edellä mainitussa artiklassa tarkoitettuna verona, vaikka siihen ei liity edellä kysymyksessä 1 a tarkoitetun maksun korotusta?

2) Jos edellä mainittuihin kysymyksiin (tai toiseen niistä) annetaan myönteinen vastaus:

Sisältääkö direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan e alakohdassa mainittu korvausluonteisten maksujen käsite kauppa- ja teollisuuskamarin kantaman sellaisen maksun, jolla pyritään kauppa- ja teollisuuskamarin kupparekisterin ylläpitoon kulujen kattamisen lisäksi kauppa- ja teollisuuskamarin sellaisten tehtävien ja toimintojen rahoittamiseen, joita se suorittaa kaikkien sen alueen yritysten eduksi ja joista aiheutuvat kustannukset jaetaan yritysten kesken käyttäen perusteena yritysten taloudellista arvoa, joka ilmenee ensi tilassa yritykseen sidotusta pääomasta?

3) Jos oletetaan, että edellä mainituissa kysymyksissä tarkoitetun kaltainen maksu on lainvastainen, eikö sellaista yksityistä vastaan, joka kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa vetoaa tähän lainvastaisuuteen viitaten direktiiviin 69/335/ETY, voida vedota kansallisen oikeuden oikeussuojakeinoja koskevien määräaikojen ylittämiseen niin kauan kuin kansallisia kyseisen veron perusteena olevia, edellä mainitun direktiivin vastaisia säännöksiä ei ole kumottu?"

15 Ensiksi on muistutettava direktiivin 69/335/ETY päämääristä ja sisällöstä sellaisina kuin ne on täsmennetty tuomiossa Ponente Carni.

16 Kuten direktiivin johdanto-osasta käy ilmi, direktiivillä pyritään edistämään pääomien vapaata liikkumista, jota on pidettävä olennaisena edellytyksenä sisämark-

kinoita muistuttavan talousliiton luomisen kannalta. Tällaisen päämäärän toteuttaminen edellyttää pääoman hankintaa koskevan verotuksen osalta jäsenvaltioissa tällä hetkellä voimassa olevien välillisten verojen poistamista, ja niiden sijasta vero olisi kannettava yhteismarkkinoilla vain kertaalleen, ja tämän veron olisi oltava samansuuruinen kaikissa jäsenvaltioissa.

17 Siten direktiivissä 69/335/ETY säädetään pääoman hankinnasta kannettavasta verosta, joka direktiivin kuudennen ja seitsemännen perustelukappaleen mukaan on, pääomien vapaan liikkuvuuden häiriintymisen estämiseksi, yhdenmukaistettava yhteisössä sekä verokannan että veron rakenteen osalta (asia 161/78, Conradsen, tuomio 27.6.1979, Kok. 1979, s. 2221, 11 kohta). Tästä pääomanhankintaverosta säädetään direktiivin 2—9 artiklassa.

18 Direktiivin 3 artiklassa määritellään pääomayhtiöt, joihin direktiivin säännöksiä sovelletaan ja joihin kuuluvat erityisesti "naamloze vennootschap" (osakeyhtiö), "commanditaire vennootschap op aandelen" (kommandiittiosakeyhtiö) ja "personenvennootschap met beperkte aansprakeljkheid" (rajavastuuyhtiö).

19 Direktiivin 4 artiklassa, 8 artiklassa, sellaisena kuin se on direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetun neuvoston direktiivin 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23) mukaisena, ja 9 artiklassa luetellaan 7 artiklan säännöksiä koskevin varauksin ne toimet, joista on suoritettava pääomanhankintaveroa, ja tietyt toimet, jotka jäsenvaltiot voivat sulkea veron ulkopuolelle. Pääomayhtiön perustaminen kuuluu direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a luetelmakohdan mukaan niihin toimiin, joista on suoritettava pääomanhankintaveroa.

20 Direktiivissä 69/335/ETY säädetään myös sen viimeisen perustelukappaleen mukaisesti, että pääoman hankinnasta suoritettavia veroja tai arvopapereista

suoritettavia leimaveroja vastaavien muiden välillisten verojen voimassapito vaarantaa direktiivin tavoitteiden toteutumisen, joten ne olisi poistettava. Nämä välilliset verot, joiden kantaminen on kielletty, luetellaan direktiivin 10 ja 11 artiklassa. Direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät pääomanhankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista;

b) — —

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita saatetaan edellyttää voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

21 Direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdassa luetellaan pääomanhankintaveron lisäksi tyhjentävästi ne muut verot ja maksut, joita voidaan 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa pääomayhtiöiltä näissä viimeksi mainituissa säännöksissä tarkoitetuista toimista (ks. tältä osin asia 36/86, Dansk Sparinvest, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 409, 9 kohta). Direktiivin 12 artikla koskee erityisesti sen 1 kohdan e alakohdan mukaisesti "korvausluonteisia maksuja". Direktiivin 12 artiklan 2 kohdassa kielletään tietyt syrjinnän muodot, jotka koskevat saman artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja maksuja ja veroja.

Ensimmäinen kysymys

22 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään pääasiallisesti, kuuluuko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan sellainen alankomaisen kaupparekisterimaksun kaltainen maksu, joka on suoritettava vuosittain yrityksen rekisteröinnistä kauppa- ja teollisuuskamarissa, kun tämä rekisteröinti koskee samalla myös kyseisen yrityksen mahdollisesti omistavaa pääomayhtiötä, ilman että tähän viimeiseen muodollisuuteen liittyy kyseisen maksun korottaminen.

23 Aluksi on muistutettava, että direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa, tarkasteltuna sen viimeisen perustelukappaleen valossa, kielletään erityisesti pääoman hankinnasta suoritettavia veroja vastaavat välilliset verot. Näitä ovat muodostaan riippumatta muun muassa sellaiset verot, jotka yhtiön on maksettava pääomayhtiön toiminnan aloittamisesta tai sen pääoman korottamisesta (10 artiklan a alakohta) tai rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita yhtiöltä saatetaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi (10 artiklan c alakohta). Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa, tämä viimeinen kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka kyseisiä veroja ei kanneta pääomasijoituksista sinänsä, ne peritään kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävästä keinosta, joten myös näiden verojen kantaminen saattaisi vaarantaa direktiivin päämäärät.

24 Esillä olevassa asiassa, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, riidanalaisen maksun peruste ei ole Alankomaiden lain mukaan yrityksen omistavan yhtiön tai oikeushenkilön rekisteröinti, vaan yrityksen itsensä rekisteröinti. Kysymyksessä on kustannus, joka rasittaa pääoman perusteella laskettuna sellaisia yksikköjä, jotka joitakin aloja lukuun ottamatta osallistuvat taloudelliseen vaihtoon ja ovat voittoa tavoittelevia.

25 Tämä maksu on riippumaton sen yksikön oikeudellisesta muodosta, joka omistaa maksun kohteena olevan yrityksen. Kysymyksessä voi olla luonnollinen henkilö, oikeushenkilö, henkilöyhtiö tai pääomayhtiö. Siten yhtiö, joka ei omista yhtään yritystä, ei ole maksuvelvollinen, ja yhtiö, joka ei omista yritystä sen kauppa- ja teollisuuskamarin alueella, jossa yhtiöllä on sääntömääräinen kotipaikka, ei ole velvollinen maksamaan tästä yrityksestä kyseiselle kauppa- ja teollisuuskamarille.

26 Siten riidanalaista maksua ei voida liittää niihin muodollisuuksiin, joita pääomayhtiöiltä voidaan edellyttää niiden oikeudellisen muodon vuoksi. Tämän mukaisesti yritys, jonka omistaja muuttuu vuosien aikana pääomayhtiöksi, ei joudu maksamaan uudelleen kyseistä maksua. Lisäksi jos tämä uusi oikeushenkilö ei seuraavana vuonna maksa suoritustaan, se ei kuitenkaan menetä etuaan rekisteröitymisestä yhtiönä.

27 Kanteen kohteena oleva alankomaalainen maksu eroaa näissä olosuhteissa tuomiossa Ponente Carni kysymyksessä olleesta italialaisesta luovutusverosta. Tämä viimeksi mainittu vero oli maksettava erityisesti rekisteröitäessä yhtiöitä kaupallisten yhtiöiden rekisteriin ja tämän jälkeen joka vuosi yhtiöiden pitämiseksi rekisterissä.

28 Edeltävää tulkintaa ei saata kyseenalaiseksi se seikka, että Alankomaiden lainsäädännön mukaan yrityksen rekisteröiminen kauppa- ja teollisuuskamariin merkitsee myös yrityksen omistavan oikeushenkilön rekisteröintiä, kun tämän oikeushenkilön sääntömääräinen kotipaikka on kyseisen kauppa- ja teollisuuskamarin alueella. Tämä säännös, joka sitä paitsi otettiin Alankomaiden lainsäädäntöön vain direktiivin 68/151/ETY täytäntöönpanon varmistamiseksi, ei itse asiassa itsessään muuta riidanalaisen maksun määräytymisperustetta eikä maksua sellaiseksi, että se perittäisiin yrityksen omistavan oikeushenkilön rekisteröinnin vuoksi, koska tällaiseen säännökseen ei liity mitään kyseisen maksun korotusta.

29 Tähän ratkaisuun ei myöskään vaikuta se pääasian kantajien esittämä seikka, jota Alankomaiden hallitus ei ole kiistänyt ja jonka mukaan jokaisen pääomayhtiön oletetaan omistavan asiassa sovellettavan Alankomaiden lainsäädännön mukaisen yrityksen. Toisaalta tämä olettamus ei ulotu niin sanottuihin "tyhjiin" yhtiöihin eli yhtiöihin, joilla ei ole varoja ja jotka eivät siten enää harjoita mitään toimintaa. Toisaalta pääasian kantajat eivät kiistä sitä, että yhtiön perustamisella pyritään periaatteessa harjoittamaan yritystoimintaa, mutta ne päättelevät yhtiön perustamisen ja yritystoiminnan harjoittamisen liitännäissuhteesta, että riidanalaista maksua on itse asiassa katsottava perityn yhtiön rekisteriin merkitsemisen vuoksi. Se seikka, että jokaisella pääomayhtiöllä on periaatteessa yritys, ei voi muuttaa maksun määräytymisperustetta, joka myös tämän oletuksen osalta on kyseisen yrityksen itsensä rekisteröinti.

30 Denkavit katsoo kuitenkin toissijaisesti, että sen toiminta holdingyhtiönä rajoittuu sen tytäryhtiöiden hallintoon ja rahoittamiseen. Siten riidanalainen maksu koskisi Denkavitia sellaisenaan, jos katsottaisiin, että holdingyhtiöt eivät harjoita varsinaista yritystoimintaa. Denkavit viittasi suullisessa käsittelyssä erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-60/90, Polysar Investments Netherlands, 20.6.1991 antamaan tuomioon (Kok. 1991, s. I-3111) ja asiassa C-333/91, Sofitam, 22.6.1993 antamaan tuomioon (Kok. 1993, s. I-3513).

31 Aluksi on muistutettava, että näissä kahdessa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin sulki pois sen mahdollisuuden, että pelkkä osakkuuksien hankkiminen muissa yrityksissä olisi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhteinen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) tarkoitettua taloudellista toimintaa. Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi kuitenkin, että asia on toisin, jos osakkuuteen liittyy suora tai epäsuora puuttuminen niiden yhtiöiden hallintoon, joista osakkuus on hankittu, tämän kuitenkaan rajoittamatta osakkuuden haltijan oikeuksia, joita sillä on osakkaana tai yhtiömiehenä. Joka tapauksessa yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta

koskee pelkästään kuudetta direktiiviä. Tulkinta ei voi velvoittaa jäsenvaltioita varsinkaan sellaisella alueella, jolla yhteisön oikeudessa ei ole mitään erityissäännöstä, jolla jäsenvaltioiden toimivalta pyrittäisiin sulkemaan pois tai rajoittamaan sitä. Kuten pääasian vastaajat ja komissio korostivat suullisessa käsittelyssä, kanteen kohteena olevan lainsäädännön mukaisen yrityksen käsitteen määritteleminen kuuluu Alankomaiden lainsäätäjän vastuuseen.

32 Siten ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastainen ei ole sellainen maksu, joka on maksettava vuosittain yrityksen rekisteröimisestä kauppa- ja teollisuuskamarissa, vaikka tämä toimenpide merkitsee myös yrityksen mahdollisesti omistavan pääomayhtiön rekisteröintiä, kun tähän muodollisuuteen ei liity kyseisen maksun korotusta.

Toinen ja kolmas kysymys

33 Ottaen huomioon ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei tarvitse vastata.

Oikeudenkäyntikulut

34 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden, Tanskan, Helleenien tasavallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvat-

taviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut College van Beroep voor het Bedrijfslevenin 23.11.1993 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastainen ei ole sellainen maksu, joka on maksettava vuosittain yrityksen rekisteröimisestä kauppa- ja teollisuuskamarissa, vaikka tämä toimenpide merkitsee myös yrityksen omistavan pääomayhtiön rekisteröintiä, kun tähän muodollisuuteen ei liity kyseisen maksun korotusta.

Rodríguez Iglesias Kakouris Edward Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler Moitinho de Almeida

Gulmann Murray Jann Ragnemalm Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 11 päivänä kesäkuuta 1996.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

kirjaaja presidentti